

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085693

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 355/2022, de 21 de marzo de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 2221/2020

SUMARIO:

Prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria. Interrupción. Por cualquier acción administrativa. Actos nulos y anulables. *Los actos de una Administración tributaria anulados, aunque declarados meramente anulables, interrumpen la prescripción del derecho a liquidar. Rectificación de domicilio fiscal.* Un organismo de la AEAT de La Rioja inicia el 9 de junio de 2009, actuaciones de comprobación e investigación a efectos del IRPF la causante domiciliada en el País Vasco. Otro órgano de AEAT del País Vasco, 3 meses después, rectifica el domicilio de la causante, ubicándolo en Logroño desde 1993 hasta su fallecimiento. No consta que haya existido conflicto entre la AEAT y la Administración foral. No se cuestiona en el presente recurso que el domicilio de la finada se encontraba en La Rioja. Tampoco se tiene constancia de la impugnación de la rectificación del domicilio con efectos retroactivos a 1993. Lo que sosyiene la parte recurrente es otra cosa: que las actuaciones tributarias anteriores a la rectificación del domicilio, esto es, anteriores al 14 de setiembre de 2009, no pueden interrumpir la prescripción, en la medida que fueron anuladas por el TEAC. En la medida que hubo una rectificación del domicilio, en la que estaban de acuerdo las dos delegaciones de la AEAT y también la Hacienda foral de Guipúzcoa (recordemos, prestó su aquiescencia), rectificación que se proyectó al 15 de junio de 1993, lo que vino apreciar el TEAC es que la delegación de La Rioja no era competente "en ese momento", es decir en el momento del fallecimiento de la finada, al estar domiciliada en Guipúzcoa, conclusión que no obsta a entender que, habida cuenta de las circunstancias del caso, desde un punto de vista jurídico, tal delegación de La Rioja de la AEAT siempre ha sido la Administración competente. La solución se encuentra en la jurisprudencia relativa a que los actos tributarios anulables son susceptibles de interrumpir la prescripción, jurisprudencia que ha sido puesta de manifiesto por las partes, por la resolución económico-administrativa y, por supuesto, por la propia sentencia impugnada. [Vid. SSTS de 11 de febrero de 2010 recurso n.º 1707/2003, (NFJ038680), de 20 de enero de 2011, recurso n.º 120/2005, (NFJ041997), de 24 de mayo de 2012, recurso n.º 6449/2009, (NFJ072675) o de 29 de junio de 2015, recurso n.º 3723/2014 (NFJ059115). La parte recurrente parece oponerse a esa jurisprudencia -que, en definitiva, avala la interrupción de la prescripción como consecuencia de la mera anulabilidad-, no parece, sin embargo, combatirla desde una perspectiva sustancial o intrínseca toda vez que, sus argumentos se centran en poner de manifiesto que, aquí resulta irrelevante el grado de invalidez y que, además, dicha jurisprudencia no resulta aplicable. La argumentación del escrito de interposición desenfoca las circunstancias del caso pues, como hemos expresado, niega la aplicación de dicha jurisprudencia, básicamente, porque vendría referida a los actos de la misma Administración pública, circunstancia ésta que, en opinión de los recurrentes, no se produce aquí al aparecer involucradas dos Administraciones públicas diferentes, la estatal y la foral y, porque -sigue argumentando- se basa únicamente en la interpretación de la LGT, mientras que aquí la norma aplicable es la Ley 12/2002 (Concierto Económico con el País Vasco). Debe tenerse presente que la Ley del Concierto se aplicó únicamente para determinar el domicilio de la contribuyente fallecida, por lo que, en consecuencia, no parece que en el presente caso dicha norma genere ningún tipo de controversia. Del análisis de los antecedentes no parece que, en el presente caso, llegara a plantearse ningún conflicto ante la conformidad de todas las Administraciones públicas pues, recordemos una vez más, la Hacienda de la Comunidad Autónoma del País Vasco prestó su aquiescencia a la rectificación del domicilio. Carece de justificación la invocación del art 66.Dos, del Concierto que expresa -"cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior"-, pues esa previsión no resulta aquí aplicable, desde el momento que la norma se refiere a la relación entre dos Administraciones tributarias diferentes, esto es, la Hacienda foral y la AEAT y, aun así, sólo se aplica cuando se suscite el conflicto de competencias entre ambas. En consecuencia, una vez determinado el domicilio de la finada y, por ende, que resultaba aplicable el régimen jurídico tributario común conforme a la propia Ley del Concierto, a partir de ese momento dicha norma deja de ser aplicable, emergiendo entonces el protagonismo de la LGT, toda vez que lo único que se trataba ya de determinar era si las actuaciones tributarias de 9 de junio de 2009 de la delegación de la AEAT de La Rioja -anuladas al impugnarse ante el TEAC la primera liquidación- sirvieron para interrumpir la prescripción a los efectos de la segunda liquidación, practicada por la misma Administración pública, esto es, la delegación de la AEAT de La Rioja, planteamiento al que, conforme hemos expuesto, debe responderse

con la afirmativa. [Vid. ATS de 19 de noviembre de 2020, recurso n.º 2221/2020 (NFJ079794) y STSJ de La Rioja de 12 de diciembre de 2019, recurso n.º 397/2018 (NFJ077449) que se confirma]

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), arts. 35, 66 y 68.

Ley 12/2002 (Concierto Económico con el País Vasco), art. 66.

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 355/2022

Fecha de sentencia: 21/03/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 2221/2020

Fallo/Acuerto:

Fecha de Votación y Fallo: 15/03/2033

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Procedencia: T.S.J.LA RIOJA SALA CON/AD

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 2221/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 355/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 21 de marzo de 2022.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 2221/2020, interpuesto por doña Maite, don David y don Domingo, representados por la procuradora de los Tribunales doña Imelda Marco López de Zubiría, bajo la dirección letrada de don Eugenio Garayalde Arbide, contra la sentencia dictada el 12 de diciembre de 2019 por el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja ("TSJ de La Rioja"), en el recurso núm. 397/2018, en materia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ["IRPF"].

Ha sido parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

- Resolución recurrida en casación.

El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia del TSJ de La Rioja núm. 338/2019 de 12 de diciembre, que desestimó el recurso núm. 397/2018, interpuesto por la representación procesal de doña Maite, don David y don Domingo contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo de La Rioja ("TEAR de La Rioja") de fecha 30 de agosto de 2018, que desestimó la reclamación económico-administrativa interpuesta contra acuerdos de liquidación de 16 de julio de 2015, del Inspector Regional de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), incluyendo cada uno de ellos la regularización correspondiente a la imputación a cada uno de los tres hermanos David Maite Domingo de su correspondiente porcentaje de participación en la herencia (el 12,5% para cada uno) del total del importe que deriva de la regularización de la situación tributaria del IRPF del año 2004 de doña Sagrario, más los correspondientes intereses de demora.

Segundo.

- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La procuradora doña Pilar Zueco Cidraque, en representación de doña Maite, don David y don Domingo, mediante escrito de 6 de febrero de 2020 preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 12 de diciembre de 2019.

El TSJ de La Rioja tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de marzo de 2020, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

2.- Admisión del recurso. La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 19 de noviembre de 2020, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, en un caso como el que está en el origen del presente recurso, las actuaciones de una Administración tributaria, incompetente por razón del territorio, a tenor del domicilio fiscal declarado por la contribuyente, interrumpen o no la prescripción con relación a la deuda tributaria de dicha contribuyente, teniendo en cuenta: (i) que con posterioridad a esas actuaciones tributarias fue rectificado el domicilio fiscal erróneamente

declarado, rectificación que se proyectó con efectos retroactivos a un momento anterior a las actuaciones tributarias referidas; y (ii) que el TEAC anuló las actuaciones de comprobación por motivo de aquella incompetencia territorial aunque las mismas no se declararon nulas de pleno derecho.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: (i) el artículo 41.2.b) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco; (ii) los artículos 1.Dos, 6.Uno y 43, apartados Uno y Nueve, de la redacción aplicable *ratione temporis* de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco; (iii) los artículos 1.1, 5.2, 48 y 68.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; (iv) los artículos 57, apartados 1 y 3, y 67 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, aplicables *ratione temporis*, similares a los artículos 39, apartados 1 y 3, y 52. de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, actualmente vigentes. Y ello sin perjuicio de que la sentencia que resuelva este recurso haya de extenderse a otros preceptos si así lo exigiere el debate finalmente trabado, ex artículo 90.4 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa."

3.- Interposición del recurso (síntesis argumental de la parte recurrente en casación). La procuradora doña Imelda Marco López de Zubiría, en representación de doña Maite, don David y don Domingo, interpuso recurso de casación mediante escrito de fecha 21 de enero de 2021, que observa los requisitos legales.

Para fundamentar la estimación del recurso de casación y consiguiente anulación de la sentencia impugnada, expone que las normas jurídicas que en principio serán objeto de interpretación son las siguientes, sin perjuicio de que la Sala extienda dicha interpretación a otras normas si así lo exigiere el debate:

El artículo 41.2.b) de la Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para el País Vasco, "BOE" núm. 306, de 22 de diciembre.

Los artículos 1.Dos, 6.Uno y 43, apartados Uno y Nueve, de la redacción aplicable *ratione temporis* de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco ("Ley del Concierto Económico"), "BOE" núm. 124, de 24 de mayo.

Los artículos 1.1, 5.2, 48 y 68.1.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, "BOE" núm. 302, de 18 de diciembre.

Los artículos 57, apartados 1 y 3, y 67 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común ("LRJPAC"), "BOE" núm. 285, de 27 de noviembre, aplicables *ratione temporis*, similares a los artículos 39, apartados 1 y 3, y 52. de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas ("LPAC"), "BOE" núm. 236, de 2 de octubre, actualmente vigentes.

Solicita que se determine que las actuaciones de una Administración tributaria, incompetente por razón del territorio, a tenor del domicilio fiscal declarado por el contribuyente y a la vista de lo dispuesto en el Concierto Económico, no interrumpen la prescripción del derecho de dicha Administración para determinar la deuda tributaria del referido contribuyente, (i) a pesar de que, con posterioridad, tras culminar el procedimiento de cambio de domicilio fiscal previsto en el Concierto Económico se disponga la retroacción de los efectos de la rectificación del domicilio fiscal y (ii) con independencia del grado de invalidez que puede llegar a declararse sobre dicha actuación prematura, realizada por una Administración tributaria incompetente.

Apunta que no se cuestiona que el acuerdo de inicio (de 9 de junio de 2009) de la inspección del IRPF de 2004 y al que se atribuye en la sentencia recurrida el efecto interruptor de la prescripción, se hizo por una Administración tributaria incompetente.

El art. 6.Uno del Concierto Económico fija el criterio de la residencia habitual del sujeto pasivo como mecanismo de atribución de la competencia para la exacción del impuesto y que, para el caso de conflicto de competencias, la competencia queda definitivamente situada en una u otra administración tras la resolución del conflicto por la Junta Arbitral, existiendo pronunciamientos de la Junta Arbitral del Concierto Económico, avalados por el Tribunal Supremo, que han declarado la incompetencia de la administración tributaria actuante que, previamente a tramitar el cambio de domicilio, ha pretendido iniciar procedimientos de comprobación e investigación, invadiendo competencias de la Administración de origen.

En definitiva, considera que una actuación prematura de una Administración tributaria incompetente, como la que verificó la AEAT (el 9 de junio de 2009), antes de concluir el cambio del domicilio fiscal (14 de septiembre de 2009), supuso, con independencia del grado de invalidez en la que incurra tal actuación incompetente, (i) la invasión de competencias de la administración tributaria de origen, (ii) una infracción evidente del principio de seguridad jurídica, (iii) un atentado contra las garantías básicas de los contribuyentes y (iv) una puesta en riesgo del propio sometimiento a uno de los regímenes tributarios coexistentes. Todo ello, con independencia de la retroacción de la fecha de efectos de la rectificación del domicilio fiscal en el ámbito territorial de la administración de destino, pues "en ningún caso produciría un efecto sanador de los vicios en que las mismas han incurrido."

Y, teniendo en cuenta lo anterior, patrocina que el acuerdo de inicio de la inspección del IRPF de 2004, de 9 de junio de 2009, no tuvo la virtualidad de interrumpir la prescripción del derecho de la AEAT para determinar la

deuda tributaria de doña Sagrario en relación con el IRPF del 2004, con independencia del grado de invalidez que se apreció por el Tribunal Económico-administrativo Central ("TEAC").

Asimismo, pone de manifiesto que la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, recurso 977/2016 ECLI: ES:TS:2017:1507, en la que se fundamenta la sentencia recurrida y que ampara la atribución de efectos interruptores a esa actuación inicial de la AEAT incompetente, posteriormente anulada, resulta de aplicación en otro contexto pues, parte de que la Administración tributaria actuante siempre es la misma -la AEAT-, de que no existe un conflicto de atribución de competencias entre administraciones tributarias y de que las normas a interpretar son las contenidas en la LGT.

Por eso, concluye, el grado de invalidez que afectaba a tal actuación material carece de relevancia porque, en opinión de la parte recurrente, la AEAT no podía interrumpir un plazo de prescripción de un derecho que todavía no formaba parte de su esfera patrimonial.

4.- Oposición al recurso interpuesto (síntesis argumental de la parte recurrida en casación). El Abogado del Estado presentó escrito de oposición de fecha 12 de marzo de 2021.

Para fundamentar la desestimación del recurso de casación, argumenta, en síntesis, que las actuaciones de una Administración tributaria, incompetente por razón del territorio, a tenor del domicilio fiscal declarado por la contribuyente, interrumpen la prescripción con relación a la deuda tributaria de dicha contribuyente, teniendo en cuenta: (i) que con posterioridad a esas actuaciones tributarias fue rectificado el domicilio fiscal erróneamente declarado, rectificación que se proyectó con efectos retroactivos a un momento anterior a las actuaciones tributarias referidas; y (ii) que el TEAC anuló las actuaciones de comprobación por motivo de aquella incompetencia territorial aunque las mismas no se declararon nulas de pleno derecho.

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 22 de marzo de 2021, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de enero de 2022 se designó Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 15 de marzo de 2022, fecha en que comenzó su deliberación.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

- La controversia jurídica

El debate suscitado reclama que nos pronunciemos sobre si unas actuaciones de comprobación, llevadas a cabo por una Administración tributaria distinta de la correspondiente al domicilio fiscal declarado con relación a una contribuyente, pueden o no interrumpir la prescripción del derecho a liquidar, todo ello en el contexto de las particulares circunstancias del caso, a saber, que aquellas actuaciones tributarias fueron anuladas sobre la base de apreciar su anulabilidad -descartando expresamente la nulidad de pleno derecho- y que se rectificó el domicilio de la contribuyente, coincidiendo, de esta manera, con el ámbito territorial de aquella Administración actuante.

Segundo.

- Breve referencia a las actuaciones tributarias y a la vía económico-administrativa

D^a. Sagrario falleció el 21 de mayo de 2005, presentándose la autoliquidación correspondiente a su IRPF, ejercicio 2004, ante la Administración tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa, dado que a la fecha del fallecimiento constaba su domicilio fiscal en San Sebastián.

El 9 de junio de 2009 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja inició actuaciones de comprobación e investigación respecto del IRPF, ejercicio 2004, de D^a. Sagrario.

El 17 de junio de 2009 la Delegación Especial de la AEAT del País Vasco propuso rectificación de oficio del domicilio fiscal de D^a. Sagrario, por entender que se encontraba al tiempo del fallecimiento y con anterioridad en Logroño y no en San Sebastián, procediendo mediante acuerdo de 14 de septiembre de 2009 a rectificar su domicilio fiscal, de modo que se ubicó en Logroño con efectos desde el 15 de julio de 1993 hasta su defunción.

El mismo 14 de septiembre de 2009 se suscribió acta de disconformidad en relación con el IRPF, ejercicio 2004, de D^a. Sagrario. El 5 de mayo de 2010 se dictó acuerdo de liquidación, ascendiendo la deuda tributaria total a 340.000,53 euros ("primera liquidación").

Disconformes los herederos de D^a Sagrario con la liquidación referida, interpusieron reclamación ante el TEAC que, en resolución de 5 de marzo de 2014, anuló la liquidación al entender que la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja no era competente para desarrollar actuaciones respecto de una persona domiciliada fiscalmente en Guipúzcoa, si bien declaró que tal nulidad no era absoluta por no ser "manifiesta" la incompetencia apreciada.

Habida cuenta de que las actuaciones inspectoras desarrolladas en 2009 y 2010 habían sido anuladas y no declaradas nulas de pleno derecho, la Inspección Regional de La Rioja consideró, tras la resolución del TEAC, que

las actuaciones llevadas a cabo en junio de 2009 interrumpieron la prescripción del derecho de la AEAT a determinar la deuda tributaria por el IRPF de D^a. Sagrario, ejercicio 2004, iniciando actuaciones frente a sus sucesores el 11 de diciembre de 2014, que concluyeron en acuerdos de liquidación de 16 de julio de 2015 ("segunda liquidación").

Nuevamente, los ahora recurrentes impugnaron las liquidaciones ante el TEAR de La Rioja por entender que la deuda tributaria por IRPF, ejercicio 2004, de D^a. Sagrario había prescrito el 25 de junio de 2009, es decir, antes de que se hubiera dictado el acuerdo de rectificación de domicilio fiscal, de modo que las actuaciones de comprobación tributaria, iniciadas el 9 de junio de 2009, no habrían interrumpido la prescripción al haber sido llevadas a cabo por una Administración incompetente.

La resolución del TEAR de la Rioja, objeto de impugnación en la instancia, desestimó, las reclamaciones en los siguientes términos:

"A juicio de este TEAR, en la cuestión suscitada asiste la razón a la Inspección de la AEAT, pues inició actuaciones de comprobación por IRPF-2004 el 9/06/2009 (por tanto dentro del plazo de prescripción), y aun cuando en ese momento no ostentaba competencia territorial para ello dado el domicilio fiscal "formal" de D^a. Sagrario ubicado en territorio foral, dicha competencia le fue reconocida inmediatamente después tras la resolución él 14/09/2009 de expediente de rectificación de oficio de dicho domicilio fiscal (al que prestó aquiescencia la Hacienda Foral de Guipúzcoa), con fecha de efectos desde el 15/07/1993, con lo cual aunque ese acuerdo no confirió de forma retroactiva competencia territorial a la AEAT, sí fue suficiente para considerar que lo actuado por ésta fue meramente anulable, tal y como resolvió el TEAC, y no nulo de pleno derecho por incompetencia territorial "manifiesta".

Nos encontramos tras ello en el presente momento con unas liquidaciones (las ahora impugnadas), que han sido dictadas por una Administración (la AEAT) competente, y que realizó actuaciones ya en 2009, las cuales dieron lugar a una liquidación que fue anulada, pero no por nulidad de pleno derecho, sino por una razón de "mera anulabilidad".

En dicha tesitura, la doctrina del Tribunal Supremo está clara, habiendo señalado ya en sentencia de fecha 19/04/2006 dictada en Recurso de Casación en Interés de la Ley n° 58/2004, que la anulación de los actos .de la Administración por causa de anulabilidad o por razón de nulidad radical no es irrelevante a efectos de prescripción, puesto que el artículo 66.1.a) de la LGT de 1963 (actual artículo 68.1.a) de la ley 58/2003, General Tributaria) al regular la interrupción de la prescripción "... se refiere a 'cualquier acción administrativa' expresión que pone de relieve que lo trascendente, a efectos de interrumpir la prescripción, es el silencio de la relación jurídica, lo que no se puede afirmar cuando el acto de la Administración es meramente anulable". Añadiendo el alto Tribunal que "No es ocioso recordar que este tratamiento jurídico no es diferente al que consagra el artículo 1973 del Código Civil a efectos de interrupción de la prescripción y que establece la capacidad interruptiva de la prescripción en términos claramente genéricos, llegando también a utilizar la expresión 'cualquier', como el precepto citado de la L.G.T.; por lo que el efecto interruptivo no se supedita al éxito de la reclamación sino a la ausencia de silencio en la relación jurídica que prescribe".

Los párrafos transcritos y la sentencia citada se reiteran por el Tribunal Supremo en numerosas sentencias posteriores, siendo la más reciente la de 20/04/2017 dictada en recurso 977/2016, donde se afirma que "Según la jurisprudencia de esta Sala, no puede negarse, con carácter general, efectos interruptivos de la prescripción a las reclamaciones o recursos instados contra actos que resultan anulados, sino únicamente cuando se trata de la impugnación de actos nulos de pleno derecho".

En el caso que nos ocupa, el "silencio de la relación jurídica" al que se refiere el Tribunal Supremo como determinante de la existencia de prescripción del derecho a liquidar (descrito en Sentencia de 28/06/2010 dictada en recurso de casación para unificación de doctrina n° 81/2006 como "dejación, inactividad o paralización voluntaria" por parte del sujeto activo del derecho ejercitado), quedó claramente roto con lo actuado el 9/06/2009, lo que descartó dicha prescripción, y ello con independencia de que dicha actuación determinara a la postre una liquidación anulada por falta (en ese momento) de competencia territorial, pues la competencia se reconoció posteriormente y ello determinó que el vicio concurrente fuese de mera anulabilidad, y que por ello el vicio no perjudicase la interrupción de la prescripción".

Tercero.

- La argumentación del TSJ de La Rioja

Por lo que se refiere a la cuestión específica de la que se predica el interés casacional del recurso de casación, la sala de instancia rechaza la tesis de los recurrentes por las siguientes razones:

"[...] Primera. La resolución del TEAC establece "... ello resulta que en el presente caso deba afirmarse que tal incompetencia no es, en absoluto, 'manifiesta', a la vista del tenor literal del precepto del Concierto ya reproducido, que confiere efectos retroactivos a la fecha fijada en el acuerdo cambio de domicilio, dictado el 14 de septiembre de 2009. En dicho acuerdo s[e] fijan expresamente estos efectos desde el 15 de julio de 1993, fecha evidentemente

muy anterior al inicio de actuaciones inspectoras, notificado el 9 de junio de 2009 por la Inspección de la Rioja, y teniendo en cuenta el conocimiento que de lo que se venía actuando, y comprobando, en dicho procedimiento de cambio de domicilio tenía la Delegación de la AEAT en la Rioja por su participación en el mismo, y de cuya contundencia da buena muestra la conformidad mostrada con la propuesta de su resolución mostrada por el representante del albacea de la herencia del sujeto pasivo. Por lo tanto, nos encontramos ante un mero supuesto de incompetencia 'no manifiesta' y, por tanto ante un vicio de anulabilidad".

Segunda. Y por tanto, las actuaciones inspectoras desarrolladas en 2009 y 2010 han sido anuladas y no declaradas nulas por lo que dichas actuaciones inspectoras han interrumpido la prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria IRPF 2004 porque según reiterada jurisprudencia del TS los actos nulos no interrumpen la prescripción, pero sí tienen eficacia interruptiva los actos anulables conforme a la Jurisprudencia del TS. La sentencia del TS de fecha 20 de abril de 2017 en su f.j cuarto establece "...Por tanto, si ha de unificarse doctrina es para reiterar una jurisprudencia que puede resumirse en los siguientes términos:

1º) La anulación de una comprobación de valores (como la de una liquidación) no deja sin efecto la interrupción del plazo de prescripción producida anteriormente por consecuencia de las actuaciones realizadas ante los Tribunales Económicos Administrativos, manteniéndose dicha interrupción con plenitud de efectos (Cfr. STS de 19 de abril de 2006).

2º) La anulación de un acto administrativo no significa en absoluto que decaiga o se extinga el derecho de la Administración Tributaria a retrotraer actuaciones, y volver a actuar, pero ahora respetando las formas y garantías de los interesados (FD Tercero)

3º) Los actos declarados nulos de pleno derecho y los recursos o reclamaciones instados frente a ellos carecer de eficacia interruptiva de la prescripción.

En definitiva, es válida y efectiva la actuación de comprobación de fecha 9/6/2009 para interrumpir la prescripción".

Cuarto.

- Resolución del recurso de casación

1.- Para comprender bien la problemática del recurso de casación conviene retener la siguiente secuencia en la que se desarrolla la controversia:

- Un órgano de una Administración (la AEAT, Delegación de la Rioja) inicia el 9 de junio de 2009, actuaciones de comprobación e investigación a efectos del IRPF de D^a Sagrario (fallecida) domiciliada en el País Vasco.

- Otro órgano de la misma Administración (la AEAT, Delegación del País Vasco), 3 meses después, el 14 de setiembre de 2009, rectifica el domicilio de D^a Sagrario, ubicándolo en Logroño desde 1993 hasta su fallecimiento.

- No consta que la Hacienda Foral de Guipúzcoa (ahora sí, otra Administración Pública) haya reclamado su competencia para liquidar el impuesto. En definitiva, no consta que haya existido conflicto entre la AEAT y la Administración foral. Es más, la rectificación de cambio de domicilio se produce en el seno de la misma Administración Pública, es decir, la AEAT, de ahí que estemos simplemente ante una mera "rectificación" del domicilio, motivada porque la delegación de la AEAT de La Rioja lo solicitó de la delegación del País Vasco.

- La escena se completa con la circunstancia de que la Hacienda Foral de Guipúzcoa, según afirma en su resolución el TEAR de La Rioja, prestó su aquiescencia a dicha rectificación de domicilio con efectos desde el 15 de julio de 1993.

2.- Evidentemente, no se cuestiona en el presente recurso que el domicilio de la finada se encontraba en La Rioja. Tampoco se tiene constancia de la impugnación de la rectificación del domicilio con efectos retroactivos a 1993.

3. - Lo que, en definitiva, viene a sostener la parte recurrente es otra cosa: que las actuaciones tributarias anteriores a la rectificación del domicilio, esto es, anteriores al 14 de setiembre de 2009, no pueden interrumpir la prescripción, en la medida que fueron anuladas por el TEAC.

4.- La resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014 es firme pues no consta que fuera impugnada ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por tanto, debemos partir de esa resolución que, en síntesis, anuló la primera liquidación por considerar que la Delegación Especial de la AEAT de La Rioja no tenía competencia para iniciar actuaciones inspectoras frente a D^a Sagrario, dado que, en dicho momento, su domicilio fiscal se encontraba en San Sebastián y no en territorio común.

En efecto, para el TEAC, dicha falta de competencia no era subsanable, pero entendió que no procedía declarar la nulidad de pleno derecho de dichas actuaciones tributarias, llevadas a cabo en junio de 2009, es decir, antes del acuerdo de cambio de domicilio de 14 de setiembre de 2009, sino que eran solo anulables: "[...] De ello resulta que en el presente caso deba afirmarse que tal incompetencia no es, en absoluto, "manifiesta", a la vista del tener literal del precepto del Concierto ya reproducido, que confiere efecto retroactivos a la fecha fijada en el acuerdo cambio de domicilio, dictado el 14 de setiembre de 2009"

5.- Como hemos apuntado, no podemos pasar por alto que el TEAC anuló la primera liquidación y consideró incompetente a la AEAT La Rioja para realizar la actuación tributaria de 9 de junio de 2009.

Ahora bien, en la medida que hubo una rectificación del domicilio, en la que estaban de acuerdo las dos delegaciones de la AEAT y también la Hacienda foral de Guipúzcoa (recordemos, prestó su aquiescencia), rectificación que se proyectó al 15 de junio de 1993, quizás no sobre matizar que, en definitiva, lo que vino a apreciar el TEAC es que la delegación de La Rioja no era competente "en ese momento", es decir en el momento del fallecimiento de la finada, al estar domiciliada en Guipúzcoa, conclusión que no obsta a entender que, habida cuenta de las circunstancias del caso, desde un punto de vista jurídico, tal delegación de La Rioja de la AEAT siempre ha sido la Administración competente.

6.- En cualquier caso, como decimos, el marco fáctico y jurídico del recurso nos conduce, necesariamente, a tener en consideración los antecedentes citados, en particular, el tenor y las conclusiones de la resolución del TEAC de 5 de marzo de 2014, siendo, a partir de aquí, cuando surge la necesidad de determinar si la notificación de las actuaciones de comprobación e investigación, por la delegación de La Rioja de la AEAT, interrumpió o no la prescripción.

La solución se encuentra en la jurisprudencia relativa a que los actos tributarios anulables son susceptibles de interrumpir la prescripción, jurisprudencia que ha sido puesta de manifiesto por las partes, por la resolución económico-administrativa y, por supuesto, por la propia sentencia impugnada.

A los efectos de los artículos 66.a) y 68.1.a) LGT, en particular, si el derecho de la Administración para liquidar el IRPF de D^a Sagrario estaba prescrito como consecuencia de anularse la primera liquidación o si, por el contrario, el inicio de las actuaciones inspectoras que se notificaron el 9 de junio de 2009 mantuvo, pese a su anulación, la virtualidad de interrumpir dicho plazo de prescripción, nuestra jurisprudencia reafirma esta segunda posibilidad por cuanto sólo cabe negar efectos de interrupción de la prescripción a los actos nulos de pleno derecho, no a los meramente anulables, tal y como se desprende, además de la ya citada sentencia de 20 de abril de 2017, recurso 977/2016, en la que se fundamenta la sentencia recurrida, de otras muchas, entre las que cabe citar las sentencias de 11 de febrero de 2010 (rec. 1707/03, ECLI:ES:TS:2010:2013), de 20 de enero de 2011 (casación para la unificación de doctrina 120/05, ECLI:ES:TS:2011:756), de 24 de mayo de 2012 (rec.6449/09, ECLI:ES:TS:2012:3601) o de 29 de junio de 2015 (rec. 3723/2014, ECLI:ES:TS:2015:2875), expresando esta última lo siguiente:

"[l]os efectos ex tunc de la declaración de nulidad de pleno derecho de un acto administrativo permiten la ficción jurídica de considerarlo inexistente, mientras que no sucede lo mismo con su anulación como consecuencia de estar afectado de un vicio determinante de anulabilidad, porque sus efectos son ex nunc.

Tanto en la Ley General Tributaria de 1963 como en la vigente de 2003 la interrupción de los plazos de prescripción se produce por cualquier acción de la Administración, no por cualquier acción "válida" de la Administración tributaria. Esta opción del legislador podrá compartirse o no, pero encuentra su razón de ser en la naturaleza extintiva de la prescripción, que reclama la inacción de la Administración tributaria, sea real (ausencia de acción) o fruto de una ficción jurídica (nulidad de pleno derecho del acto, que permite fingir su inexistencia, equiparándose así a la ausencia de acción)."

7.- Descrita la anterior jurisprudencia, importa destacar que la parte recurrente viene a relativizar su aplicación en el presente caso al considerar que "resulta irrelevante el grado de invalidez que se aprecie sobre la actuación realizada por la administración incompetente. Esas actuaciones tempranas o prematuras de una administración que carece de competencia no pueden desplegar más efectos que los previstos en el Concierto Económico y, en este sentido, nada se dice en él sobre que la administración incompetente pueda actuar, al margen del procedimiento de cambio del domicilio fiscal, sobre un sujeto pasivo que queda extramuros de su esfera competencial y mucho menos que dichas actuaciones interrumpan la prescripción, salvo que estemos en el caso específicamente dispuesto del art. 66.Dos"; y también por cuanto, en su opinión, "la doctrina jurisprudencial que fundamenta el fallo desestimatorio contenido en la sentencia recurrida y que ampara la atribución de efectos interruptivos a esa actuación inicial de la AEAT incompetente, posteriormente anulada, no puede resultar de aplicación y extrapolación a un caso como el que ventila en esta casación [...]"

En este sentido, considera que la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de abril de 2017, recurso 977/2016 -a la que alude la sentencia recurrida para argumentar la desestimación del recurso-, no se aplica en el presente caso, en síntesis, porque en el momento de realizar la actuación prematura por una administración incompetente, la LGT no resultaba de aplicación respecto del sujeto pasivo foral ni existía una relación jurídico-tributaria entre la AEAT y dicho sujeto foral; porque el art. 68.1 a) LGT expresamente señala que la prescripción se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria sin que antes de que se trasladase el domicilio fiscal, la AEAT tuviera la condición de Administración tributaria respecto del sujeto pasivo foral, ni éste reunía la condición de obligado tributario en el sentido del art. 35.1 LGT; y, porque la única relación que podía mantener el sujeto pasivo foral con la AEAT venía regulada por el Concierto Económico, mientras que la jurisprudencia invocada no pivota sobre las reglas del Concierto Económico sino que se basa en el art. 68.1 la LGT.

8.- A partir de lo que se acaba de expresar y sin perjuicio de que, evidentemente, la parte recurrente parece oponerse a esa jurisprudencia -que, en definitiva, avala la interrupción de la prescripción como consecuencia de la mera anulabilidad-, no parece, sin embargo, combatirla desde una perspectiva sustancial o intrínseca toda vez que, sus argumentos se centran en poner de manifiesto que, aquí resulta irrelevante el grado de invalidez y que, además, dicha jurisprudencia no resulta aplicable.

Ahora bien, la argumentación del escrito de interposición desenfoca las circunstancias del caso pues, como hemos expresado, niega la aplicación de dicha jurisprudencia, básicamente, porque vendría referida a los actos de la misma Administración pública, circunstancia ésta que, en opinión de los recurrentes, no se produce aquí al aparecer involucradas dos Administraciones públicas diferentes, la estatal y la foral y, porque -sigue argumentándose basa únicamente en la interpretación de la LGT, mientras que aquí la norma aplicable es la Ley del Concierto Económico.

9.- Pues bien, a los efectos pretendidos por la parte recurrente, esto es, con la finalidad de excluir una jurisprudencia que, en su opinión, solamente resulta aplicable en el ámbito de la misma Administración pública, entendemos que no cabe hablar aquí de un "conflicto" entre dos Administraciones distintas (la AEAT y la Hacienda de la Comunidad Autónoma del País Vasco).

Debe tenerse presente que la Ley del Concierto Económico se aplicó únicamente para determinar el domicilio de la contribuyente fallecida, por lo que, en consecuencia, no parece que en el presente caso dicha norma genere ningún tipo de controversia.

En efecto, en este tipo de situaciones, el Concierto Económico siempre ha de ser considerado para determinar el domicilio pues, entre otras razones, la circunstancia de que un contribuyente se encuentre domiciliado en el País Vasco no comporta de forma automática y directa la atribución de la competencia a su Hacienda, pues dicha atribución dependerá también, entre otras circunstancias, del volumen de operaciones en el ejercicio anterior y del lugar de realización de tales operaciones a partir de determinados porcentajes.

Pues bien, con base en el Concierto Económico, se entendió que el domicilio de la finada se encontraba en territorio común. En ningún momento hubo controversia con la Hacienda de la Comunidad Autónoma del País Vasco "que prestó su aquiescencia" y, dentro del territorio común, se consideró que el domicilio estaba en La Rioja.

Por lo demás, también sobre la base del Concierto Económico se acordó el efecto retroactivo del cambio de domicilio. Como expone la parte recurrente, básicamente son dos las vías que proporciona la Ley del Concierto para su delimitación: por un lado, la conformidad entre las Administraciones públicas sobre el cambio de domicilio y la fecha a que se retrotraen los efectos (art 43.9); por otro lado, ante la falta de conformidad, debe acudir a la Junta Arbitral (art 66. Dos), lo que comporta el planteamiento del conflicto.

Del análisis de los antecedentes no parece que, en el presente caso, llegara a plantearse ningún conflicto ante la conformidad de todas las Administraciones públicas pues, recordemos una vez más, la Hacienda de la Comunidad Autónoma del País Vasco prestó su aquiescencia a la rectificación del domicilio.

En este escenario, carece de justificación la invocación del art 66. Dos, del Concierto que expresa -"cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior"-, pues esa previsión no resulta aquí aplicable, desde el momento que la norma se refiere a la relación entre dos Administraciones tributarias diferentes, esto es, la Hacienda foral y la AEAT y, aun así, sólo se aplica cuando se suscite el conflicto de competencias entre ambas.

10.- En consecuencia, una vez determinado el domicilio de la finada y, por ende, que resultaba aplicable el régimen jurídico tributario común conforme a la propia Ley del Concierto, a partir de ese momento dicha norma deja de ser aplicable, emergiendo entonces el protagonismo de la Ley General Tributaria, toda vez que lo único que se trataba ya de determinar era si las actuaciones tributarias de 9 de junio de 2009 de la delegación de la AEAT de La Rioja -anuladas al impugnarse ante el TEAC la primera liquidación- sirvieron para interrumpir la prescripción a los efectos de la segunda liquidación, practicada por la misma Administración pública, esto es, la delegación de la AEAT de La Rioja, planteamiento al que, conforme hemos expuesto, debe responderse con la afirmativa.

Quinto.

- Contenido interpretativo de esta sentencia y resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.

Con arreglo a lo que establece el artículo 93.1 LJCA, procede, en función de todo lo razonado precedentemente declarar lo siguiente:

"Los actos de una Administración tributaria, incompetente a tenor del domicilio fiscal declarado, que hayan sido anulados en una resolución económico-administrativa firme y considerados por dicha resolución como meramente anulables, interrumpen la prescripción del derecho a liquidar, cuando con posterioridad a esas actuaciones tributarias el domicilio fiscal se rectificó con efectos retroactivos."

La sentencia impugnada resulta conforme con la doctrina que se acaba de exponer, circunstancia que fundamenta la desestimación del recurso de casación.

Sexto.

- Costas

De conformidad con el artículo 93.4 LJCA no apreciándose mala fe o temeridad en ninguna de las partes no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1.- Fijar como criterio interpretativo de esta sentencia el expresado al Fundamento de Derecho Quinto.

2.- Desestimar el recurso de casación 2221/2020, interpuesto por la representación procesal de doña Maite, don David y don Domingo, contra la sentencia de 12 de diciembre de 2019 del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en el recurso núm. 397/2018.

3.- Sin costas.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.